

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 23721C**

Inscrit le 28 novembre 2007

---

### **Audience publique du 27 novembre 2008**

**Appel formé par les époux ... et ... ..-..., ...  
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 17 octobre 2007 (n° 22367 du rôle)  
rendu suite à un recours par eux introduit contre  
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 23721C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 28 novembre 2007 par Maître Manuel LENTZ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... .., et de son épouse, Madame ... .., demeurant ensemble à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 17 octobre 2007, par lequel ledit tribunal les a déboutés de leur recours en réformation dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 septembre 2006 ayant rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation du 18 septembre 2001 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1996, émis à leur égard le 30 août 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2008 ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Moritz GSPANN, en remplacement de Maître Manuel LENTZ, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 février 2008 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée par la Cour le 8 mai 2008 avec invitation aux appelants de déposer des copies lisibles de l'ensemble des factures émises pour l'année d'imposition 1996 et au délégué du gouvernement de déposer au greffe de la Cour le dossier fiscal du bureau d'imposition et le dossier du directeur relatif à la réclamation des appelants ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Moritz GSPANN, en remplacement de Maître Manuel LENTZ, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 septembre 2008.

-----  
Les époux ... et ... -..., exploitants viticoles, firent état, dans le cadre de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1996 déposée le 18 décembre 1997, de la réalisation d'un bénéfice agricole et forestier de 219.195 LUF.

Par lettre du 8 mars 2001, le bureau d'imposition ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », invita les époux ...-... à lui fournir les factures concernant les ventes réalisées pendant les années 1996 et 1997, un rappel ayant été envoyé par le bureau d'imposition le 29 mars 2001 à défaut de suites données à cette invitation jusque lors.

Par lettres des 25 juin et 18 juillet 2001, le bureau d'imposition sollicita encore la production du grand-livre et des autres pièces comptables non encore demandées à travers la lettre du 8 mars 2001.

Après avoir procédé à l'examen des documents lui remis suite à ces demandes, le bureau d'imposition adressa le 23 juillet 2001 aux époux ...-... un courrier libellé comme suit :

*« Objet : votre déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1996*

*Monsieur, Madame,*

*Il résulte d'une vérification de ladite déclaration, ainsi que des pièces comptables remises au bureau d'imposition, que le bénéfice viticole déclaré est incomplet et inexact.*

*Conformément au § 205 alinéa 3 AO, le bureau d'imposition tient à vous signaler que le nouveau chiffre d'affaire est calculé sur base des prix de vente facturés aux clients ainsi que sur base des quantités vendues déclarées par le contribuable.*

*Veillez nous communiquer vos objections justifiées, par écrit avant le 16 août 2001.*

*Veillez agréer, Monsieur, Madame, l'expression de mes meilleurs sentiments ».*

A ce courrier fut jointe une évaluation du chiffre d'affaire de l'année 1996 de la teneur suivante :

*« Evaluation du CHIDA 1996*

	<i>Qté totale ventes litres</i>	<i>Qté en gros litres</i>	<i>Qté au détail litres</i>	<i>Prix litre</i>	
<i>Elbling</i>	6800	2523,125	4276,875	90	384914
<i>Rivaner</i>	35700	6629	29071	95	2761745
<i>Riesling</i>	9300		9300	120	1116000
<i>Auxerrois</i>	7600	6000	1600	110	176000
<i>Pinot blanc et noir</i>	14200		14200	240	3408000
<i>Pinot gris</i>	2400		2400	293	703200
<i>Traniner</i>	100		100	333	33300
<i>Crémant</i>	880			300	264000
	76980		16700 [sic]		8847159
<i>Recettes déclarées</i>					4593182
<i>Bénéfice à majorer</i>					4253977

Dans ce même courrier, l'administration des Contributions annonça une majoration du bénéfice agricole et forestier déclaré d'un montant de 4.253.977 LUF.

A travers un courrier du 10 août 2001, les époux ...-... prirent position par rapport à la majoration de recettes envisagée par le bureau d'imposition en faisant état des éléments suivants :

*« En prenant les récoltes des années 1994 à 1996, ainsi que les années 1996 à 2000 où sont inclus, suivant les tableaux annexés, la vente des raisins convertis en litres, est aussi inclus dans le modèle 141 « JAHRESERNTÉ ».*

*Ca nous amène à des stocks erronés et des ventes en litres inexactes.*

*Je vous prie de bien vouloir prendre en considération les récoltes suivants tableaux annuels, hors la vente de raisins, de rectifier le cas échéant les stocks début/fin.*

*Je vous prie de bien vouloir considérer le chida 1996 comme exact et réel (consommation privée-client-dépérissement. (...)) ».*

Le bureau d'imposition procéda, le 30 août 2001, à l'émission du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 comportant une taxation du bénéfice agricole et forestier pour l'année 1996 conforme aux redressements annoncés dans sa lettre du 23 juillet 2001.

Le 18 septembre 2001, Monsieur ... introduisit à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1996 une réclamation libellée comme suit :

*« Concerne : Imposition de l'année 1996*

*Monsieur l'Inspecteur,*

*Par la présente, je forme opposition contre l'imposition de l'année 1996 concernant l'évaluation du chiffre d'affaires, pour les raisons suivantes :*

- a) Me référant à notre lettre du 10 août 2001, vous n'avez pas considéré les bulletins de récolte de l'Institut Viticole Remich des années 1993-2000.*
- b) Vous n'avez pas pris en considération la vente des raisins inclus dans les récoltes et dans les stocks des années 1993-1999 qui auraient dû être déduits ».*

Par une décision du 29 septembre 2006, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta la réclamation sur base des motifs suivants :

*« Considérant que le bulletin est entrepris au motif qu'il a été établi par voie de taxation et ne tient pas compte du revenu effectif;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;*

*Considérant que, dans le cadre de son exploitation viticole, le réclamant a déclaré avoir vendu, au cours de l'année litigieuse, un total de 76.100 litres de vin au prix moyen de 60, 35 francs dont notamment 35.700 litres de Rivaner au prix moyen de 40, 11 francs par litre (1. 432. 271 francs/ 35.700 litres) ;*

*Considérant que les montants déclarés s'écartaient de façon significative du prix des produits identiques, facturés, d'une part, par des exploitations similaires et que, d'autre part, le bureau d'imposition avait relevé sur les factures établies par le réclamant ;*

*Que le bureau d'imposition, dans le cadre de son instruction préalable à l'imposition en application du § 205 AO, s'est basé sur le résultat trouvé, suite à la vérification des factures établies par le réclamant, pour l'informer, que sauf objections justifiées de sa part, le bénéfice agricole et forestier déclaré serait majoré de 4.253.977 francs ; qu'il a également communiqué au réclamant tous les chiffres qui avaient servi à l'estimation de ce chiffre d'affaires ;*

*Qu'il ressort des éléments du dossier que le bureau d'imposition a calculé cette hausse des recettes en respectant, d'une part, les quantités de vin vendues suivant la déclaration et, d'autre part, le prix de vente, par unité des différentes sortes de vin, facturé par le réclamant au cours de l'année litigieuse, sans négliger les ventes à prix réduits ;*

*Considérant que le réclamant n'a réservé aucune suite à cette information ;*

*Qu'en conséquence le bureau d'imposition était amené à procéder à l'imposition de l'année litigieuse, suivant le chiffre d'affaires établi suivant ses calculs, en application du § 217 AO ;*

*Considérant que dans sa lettre de réclamation, le réclamant allègue une possible erreur dans l'inventaire de ses stocks de vins; qu'il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de*

*mieux asseoir l'impôt; qu'en l'espèce, faute d'éléments probants ou simplement concluants, le réclamant doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une procédure approximative, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, no 5742; du 13 12.1968, nos 5611 et 5646; du 8.12.1970, no 6042; du 20.2.1975, no 5937, Tribunal adm. du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 décembre 2006, les époux ...-... firent introduire un recours en réformation contre la décision directoriale du 29 septembre 2006.

A travers un jugement du 17 octobre 2007, le tribunal reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas justifié et en débouta les époux ...-..., tout en condamnant ces derniers aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 novembre 2007, les époux ...-... ont relevé appel de ce jugement du 17 octobre 2007.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur appel, les époux ...-... reprennent les développements en fait déjà exposés en première instance suivant lesquels ils vendaient une partie importante de leur production à des professionnels de la restauration à des prix réduits et une autre partie significative de leur récolte comme matière première sans transformation, ces dernières ventes ayant représenté 25% de leurs recettes au titre de l'année 1996. Ils affirment qu'ils auraient déclaré la totalité de leurs revenus sur base des factures établies dans le cadre de leur commerce, que leur déclaration d'impôt aurait été établie sur base de la comptabilité dressée par un fiduciaire sur le fondement de l'ensemble de leurs factures et que leur chiffre d'affaires serait resté à un niveau similaire depuis l'année 1995.

Tout en admettant qu'une taxation de revenus serait également admissible en cas d'irrégularités constatées dans la comptabilité du contribuable, les appelants, en reprenant leur premier moyen soulevé dans le cadre de leur recours contentieux devant le tribunal, estiment qu'aucune irrégularité dans leur comptabilité n'aurait été révélée par le bureau d'imposition, à part le fait que les prix par eux facturés n'auraient pas coïncidé avec ceux connus du bureau d'imposition, mais que cet élément n'influencerait pas la régularité de leur comptabilité *« malgré le fait qu'une telle différence de prix ne soit pas commune »*. Eu égard encore aux éléments ci-avant visés, ils en déduisent que leur comptabilité devrait être reconnue valable et qu'en conséquence leur déclaration d'impôt pour l'année 1996 ne serait entachée d'aucune irrégularité justifiant le recours à la taxation d'office. Les appelants critiquent le jugement entrepris du 17 octobre 2007 en ce que, malgré le défaut d'indication par le bureau d'imposition dans son courrier précité du 23 juillet 2001 de points précis sur lesquels leur déclaration d'impôt aurait été inexacte ou incomplète et le dépôt par eux de l'intégralité de leur comptabilité, le tribunal n'a pas reconnu qu'ils auraient rapporté la preuve de l'exactitude de leur déclaration d'impôt, tout en considérant comme valable le recours à la taxation d'office par le bureau d'imposition sans être préalablement obligé, en cas de doutes quant aux documents ainsi soumis, de solliciter des *« explications détaillées complémentaires »* et sans avoir ainsi épuisé toutes ses possibilités d'investigation avant le recours à la taxation d'office.

Dans le cadre de leur déclaration d'impôt pour l'année 1996, les époux ...-... ont rempli l'annexe spécifique pour viticulteurs (modèle 141) en remplissant seulement les champs relatifs aux surfaces exploitées et le tableau concernant le stock, la récolte et les

ventes de vins, tout en ne fournissant pas d'indications dans les autres champs de cette annexe relatifs aux recettes, dépenses d'exploitation et autres charges de l'exploitation. Le tableau comporte les informations suivantes :

Weinsorte	Jahres- ernte Liter	Bestand am Anfang des Jahres Liter	Jahresverkauf (en gros)		Jahresverkauf (en détail)		Bestand am Ende des Jahres Liter
			Liter	Preis	Liter	Preis	
Elbling	10000	7600			6800		10800
Rivaner	21000	37500			35700		22800
Riesling	1800	13000			9300		5500
Pinot blanc/noir	3300	17200			14200		6300
Auxerrois	2400	11600			7600		6400
Pinot gris	3000	2400			2400		3000
Traminer + anderes		100			100		
Total	41500	89400	0	0	76100		54800

En lieu et place des autres données chiffrées dans l'annexe, les époux ...-... ont joint à leur déclaration d'impôt un bilan et un compte de pertes et profits au 31 décembre 1996 et des extraits de la balance des comptes au 31 décembre 1995 relatifs aux différents postes de dépenses d'exploitation, aux recettes, aux frais privés, aux créances clients et finalement un tableau d'amortissement.

Ayant ainsi soumis à l'appui de leur déclaration d'impôt des documents indiquant l'existence d'une comptabilité en partie double pour déterminer le résultat de leur exploitation viticole, les époux ...-... pouvaient *a priori* invoquer le bénéfice de la présomption de régularité instaurée par le § 208 (1) de la loi générale d'impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », aux termes duquel « *Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunde zu legen* ».

D'un autre côté, au vœu de cette disposition et du § 205 (1) AO qui investit le bureau d'imposition de la mission légale de vérifier l'exactitude des déclarations d'impôt, ce dernier est admis, même en présence de revenus déterminés sur base d'une comptabilité susceptible de bénéficier de la présomption établie par le § 208 (1) AO, à contrôler si la crédibilité de la déclaration ne se trouve pas affectée par des lacunes ou incohérences se dégageant des indications mêmes de la déclaration ou d'autres éléments du dossier fiscal.

En l'espèce, il se dégage notamment des éléments du dossier fiscal versé en cause que le bureau d'imposition s'est basé sur les quantités vendues des différentes sortes de vins telles que déclarées par les époux ...-... dans le tableau ci-avant repris, sur les recettes des ventes des différentes sortes de vins telles qu'indiquées dans les extraits de la balance des comptes et sur le dossier de factures et le grand-livre lui remis par les époux ...-....

Ainsi, le bureau d'imposition a procédé à une analyse complète et détaillée du dossier de factures remis par les appelants et a constaté que globalement ces factures documentaient des ventes de 27.664 litres des différentes sortes de vin et un chiffre d'affaires y relatif de 4.181.428 LUF et que les ventes à prix réduit avaient porté sur 2.523,125 litres d'Elbling, 6.629 litres de Rivaner et 6.000 litres d'Auxerrois. Par voie de conséquence, sur une quantité globale de 76.100 litres de vins que les époux ...-... avaient pourtant déclaré avoir vendu, 48.436 litres ne se trouvaient pas documentés par les factures soumises qui étaient néanmoins censées représenter l'ensemble des ventes de l'année 1996.

Dans ces conditions, le bureau d'imposition pouvait valablement avoir des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt pour l'année 1996 et de la comptabilité soumise à sa base. De la sorte, conformément au § 205 AO, il était habilité à procéder à des vérifications complémentaires et à inviter les époux ...-... à clarifier et à prendre position quant à ces points, faculté dont il a fait usage en leur soumettant, à travers sa lettre du 23 juillet 2001, le résultat de ses investigations comportant sa conclusion d'un défaut de régularité et de véracité de la comptabilité des appelants et son intention de procéder à une majoration de recettes pour l'exercice 1996 sur base des quantités de vins déclarées et des prix de vente officiels des appelants, déduction faite des quantités documentées comme vendues à des prix réduits.

Il est vrai que Monsieur ... a pris position, à travers son courrier précité du 10 août 2001, de manière succincte en faisant valoir, en substance, que la « *vente des raisins convertis en litres* » se trouve incluse dans les quantités de vins vendues figurant dans le tableau de l'annexe 141, de manière à aboutir à « *des stocks erronés et des ventes en litres inexactes* », que les récoltes réelles seraient documentées par les tableaux viticoles de l'Institut Viticole annexés au courrier précité du 10 août 2001 et que les stocks devraient ainsi être rectifiés en fonction des ventes de raisins et des quantités vendues selon les factures émises. Cependant, abstraction même faite de ce que les tableaux viticoles ne figurent pas au dossier fiscal en cause et que leur soumission effective au bureau d'imposition n'est partant pas documentée, Monsieur ... n'a soumis aucune donnée chiffrée relative aux modalités de la « *conversion en litres* » des quantités de raisins vendues et aux quantités devant ainsi être déduites de ce chef de celles indiquées dans le tableau de l'annexe 141.

S'y ajoute, ainsi que la Cour l'a confirmé dans un arrêt parallèle de ce jour (n° 23720C du rôle), que le bureau d'imposition avait déjà procédé antérieurement de manière justifiée à un redressement des recettes de l'année 1995 sur base de lacunes et incohérences largement similaires pour l'exercice d'exploitation 1995.

Au vu de l'ensemble de ces éléments et notamment de la disproportion entre la quantité totale de vins déclarée comme vendue et les recettes comptabilisées non autrement explicitées, il y a lieu d'admettre que le bureau d'imposition s'était conformé à sa mission de vérification des déclarations d'impôt, qu'il avait usé de ses pouvoirs d'investigation et fait appel à la collaboration des époux ...-..., qu'il se trouvait dans l'impossibilité de fixer précisément les bases d'imposition correctes sur base des éléments à sa disposition et notamment des documents comptables fournis par les époux ...-... et qu'il était en droit de procéder à une taxation de recettes sur base du § 217 (1) AO qui dispose comme suit :

« (1) *Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

Par voie de conséquence, le moyen des appelants suivant lequel leur comptabilité aurait dû être reconnue comme valable par le bureau d'imposition et ensuite par le directeur et le recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office n'aurait pas été légalement admissible, doit être rejeté comme n'étant pas justifié en l'état actuel de l'affaire, étant remarqué que la question de l'adéquation du niveau de la taxation opérée aux éléments en cause se situe en aval de celle, seule litigieuse dans le cadre du moyen ci-avant repris, de savoir si le recours à la taxation d'office était justifié en son principe.

En deuxième lieu, les appelants font valoir que leur réclamation auprès du directeur aurait dû entraîner un réexamen au fond de leur imposition par le directeur qui se trouverait investi par le § 243 AO des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et à qui incomberait de même la charge de vérifier d'office les cas d'imposition. Ils rappellent que le directeur aurait eu à sa disposition l'intégralité de leur comptabilité établie par les soins d'une fiduciaire et ils considèrent que, dans la mesure où le directeur n'aurait fait état, dans sa décision en cause du 29 septembre 2006, d'aucune irrégularité justifiant le rejet de cette comptabilité, il n'aurait pas pu confirmer le recours à la taxation d'office et valider la majoration de recettes opérée par le bureau d'imposition.

Il y a d'abord lieu de rappeler que les appelants ont certes déposé, suite à la demande afférente du bureau d'imposition, toute leur comptabilité de l'exercice 1996, mais qu'ils ont motivé la réclamation du 18 septembre 2001 seulement en faisant valoir que le fait que les ventes de raisins auraient été incluses dans les quantités vendues du chef de l'exercice 1996 et que le bulletin de récolte de l'Institut viticole n'aurait pas été pris en considération, sans pour autant revenir concrètement sur les éléments ci-avant visés et ayant motivé le recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office.

En outre, ainsi qu'il se dégage du libellé ci-avant repris de la décision en cause du 29 septembre 2006, le directeur ne s'est pas refusé à un examen au fond de la réclamation des époux ...-..., mais, après avoir rappelé les données sur lesquelles le bureau d'imposition s'est fondé, il a constaté qu'ils n'ont pas apporté d'autres précisions utiles quant à la ventilation des quantités déclarées entre ventes de raisins et ventes de vins, pour en déduire qu'ils n'avaient pas utilement éterné le bien-fondé des calculs du bureau d'imposition et que le redressement opéré par ce dernier était donc à confirmer.

En procédant ainsi, le directeur ne peut pas être considéré comme ayant refusé de s'exécuter de la mission lui conférée par le § 243 AO de réexaminer d'office les cas d'imposition en cas de réclamation, alors qu'il a confirmé, en considération des éléments restés constants depuis le dépôt de la déclaration d'impôt par les époux ...-... et non utilement précisés ou rectifiés dans la suite, le redressement des recettes retenu par le bureau d'imposition et les bases d'imposition fixées sur pied de ce redressement.

Il y a lieu d'ajouter que le dépôt de l'ensemble de leur comptabilité de l'année 1996 par les époux ...-... n'est en soi pas de nature à invalider la décision directoriale en ce qu'elle a confirmé le recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office des recettes, étant donné que la lacune essentielle du cas d'imposition réside dans la disproportion entre les quantités de vins déclarées comme vendues et les recettes déclarées comme perçues de ce



chef et que le dépôt de la comptabilité destinée à confirmer le montant de recettes déclarées n'est pas, à défaut d'autres précisions dans l'un des sens ci-avant visés, de nature à expliciter cette disproportion.

Il s'ensuit que ce deuxième moyen des appelants laisse d'être fondé.

Finalement, les époux ...-... contestent le niveau du redressement de recettes fixé par le bureau d'imposition en rappelant qu'ils vendraient une partie importante de leur production à des professionnels de la restauration à des prix réduits et une autre partie significative de leur récolte comme matière première sans transformation. En outre, ils critiquent que leur chiffre d'affaires réel serait resté similaire depuis l'année 1995, que la majoration de recettes s'élèverait ainsi à quelque 100% de leurs recettes réelles et à *« huit fois la divergence habituelle constatée entre les chiffres d'affaires des années précédant l'année 1995 et jusqu'à l'année 1998 »*.

Dans le cadre de l'examen de ce moyen, la Cour avait procédé à une première analyse des éléments du dossier lui soumis et avait informé les parties, à travers son avis de rupture de délibéré du 8 mai 2008, de ce qui suit :

*« Dans l'affaire sous rubrique, la Cour a prononcé la rupture du délibéré afin de permettre aux parties de prendre position par rapport aux éléments ci-après développés :*

*Il se dégage d'une première analyse des éléments produits en cause qu'à l'instar de la détermination des bases d'imposition par voie de taxation pour l'année 1995 – faisant l'objet de l'affaire inscrite sous le numéro 23720C et à l'égard de laquelle une rupture du délibéré est également prononcée en date de ce jour – le bureau d'imposition a procédé à une évaluation du chiffre d'affaires sur base des quantités de vins vendues globales telles que déclarées par les appelants, tout en distinguant entre les ventes à prix réduit et les ventes au prix du tarif normal de la maison, en retenant des quantités de vins vendues à prix réduit et au détail. La majoration de recettes déterminée par le bureau d'imposition et confirmée par le directeur porte ainsi sur les quantités de vins vendues au détail multipliées par les prix de vente appliqués par les appelants.*

*Or, les données à la base de la ventilation des quantités de vins vendues à prix réduits et au détail ne se dégagent pas des éléments d'ores et déjà soumis à la Cour, étant donné notamment qu'un nombre important des copies des factures versées par les appelants sont illisibles, de manière que la Cour ne peut pas utilement vérifier ladite ventilation.*

*Dans ces conditions, la Cour invite les appelants à lui soumettre des copies lisibles de l'ensemble des factures par eux émises pour l'année d'imposition 1996. De même, la Cour invite le délégué du gouvernement à déposer le dossier fiscal du bureau d'imposition et le dossier du directeur relatif à la réclamation des époux ...-... dont plus particulièrement les données à la base de la ventilation entre quantités de vins vendues à prix réduit et au détail telle que retenue par le bureau d'imposition. Ces éléments complémentaires sont à déposer par les deux parties, pour chacune en ce qui la concerne, au greffe de la Cour pour le 23 mai 2008 au plus tard.*

*La Cour autorise les appelants et le délégué du gouvernement à prendre position par rapport à ces éléments par un mémoire supplémentaire à déposer au greffe de la Cour administrative pour le mardi 17 juin 2008 au plus tard, sous peine de forclusion ».*

Suite à cet avis de rupture du délibéré, seul le délégué du gouvernement a pris position par un mémoire écrit, d'une teneur identique à celui soumis dans l'affaire parallèle

(n° 23720C) concernant l'année d'imposition 1995, dans lequel il confirme de façon succincte que l'Etat n'a pas d'objection à ce que les autres factures relevées par la Cour soient considérées comme rentrant dans la catégorie des ventes à prix réduit et à ce qu'il soit tenu compte de remises commerciales accordées par les appelants à certains clients dans le cadre de factures établies sur base du tarif normal de la maison. Les appelants ont seulement versé en cause un nouveau jeu de copies des factures de l'exercice 1996 sans autrement prendre position par écrit.

Eu égard à l'ensemble des éléments lui soumis, la Cour est amenée à faire un double constat.

En effet, d'un côté, les appelants n'ont pas rapporté la preuve que leur comptabilité documente l'ensemble des ventes des quantités de vins qu'ils ont pourtant déclaré avoir vendu ou que les quantités totales de vins vendus devraient être redressées afin de correspondre à leurs ventes réelles. Ainsi, il n'ont pas repris en instance contentieuse leur argumentation suivant laquelle les ventes de raisins étaient incluses dans les quantités totales par eux déclarées dans l'annexe 141 de leur déclaration d'impôt et ils n'ont *a fortiori* pas soumis des éléments concrets et chiffrés qui auraient permis de vérifier la réalité de cette argumentation et d'admettre des quantités précises afférentes à déduire de celles déclarées. Dès lors, la Cour ne saurait infirmer en son principe le recours à la voie de la taxation d'office par le bureau d'imposition, tel que confirmé par le directeur dans sa décision déférée du 29 septembre 2006, la mission du juge de la réformation, auquel le § 243 AO n'est pas applicable, ne pouvant aller jusqu'à pallier à la carence de la partie appelante et à procéder spontanément à une analyse globale de la comptabilité et d'autres documents de l'exploitation viticole des appelants afin de vérifier ces éléments.

D'un autre côté, étant donné qu'au prescrit du § 217 (1) AO toutes les circonstances pertinentes doivent être prises en compte dans le cadre d'une taxation de revenus (« *Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind* »), la Cour est amenée à vérifier si tous les éléments relevant ont été pris en compte afin de fixer concrètement le montant du redressement de recettes en cause et à modifier, le cas échéant, ce montant à un niveau qui tient compte des éléments auxquels le bureau d'imposition et le directeur n'ont pas eu égard.

Dans ce cadre, il y a encore lieu de rappeler qu'une taxation d'office constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt et qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude. Ceci vaut *a fortiori* au niveau du recours contentieux alors qu'en l'absence d'applicabilité du § 243 AO à son égard, la mission du juge de la réformation ne peut pas aller jusqu'à un réexamen complet d'une comptabilité et de tous autres documents relatifs à l'exploitation en cause afin de tirer au clair des éléments de fait non autrement mis en avant par les parties.

Ceci étant dit, la Cour, dans les limites de sa mission de juge de la réformation, a procédé à l'examen des éléments du dossier fiscal et des pièces soumises par les appelants, dont surtout le dossier de factures de l'exercice 1996, et en tire plusieurs conclusions.

Si le bureau d'imposition a tenu compte des ventes à prix réduits des vins des sortes Elbling, Rivaner et Auxerrois, il n'en reste pas moins que l'examen des factures a permis de dégager des ventes à prix réduit de 520 litres de Rivaner et de 420 litres d'Elbling dont le bureau d'imposition n'a pas tenu compte, ce qui a pour effet de réduire les quantités de ces

sortes de vins mises à la base du redressement de manière correspondante ( $6800 - 2.523,125 - 420 = 3.856,88$  litres d'Elbling et  $35.700 - 6.629 - 520 = 28.551$  litres de Rivaner) et de réduire le chiffre d'affaires y relatif pour ces deux sortes de vin de 87.195 LUF (347.118,75 LUF au lieu de 384.914 LUF pour l'Elbling et 2.712.345 LUF au lieu de 2.761.745 LUF pour le Rivaner).

Le bureau d'imposition n'a par ailleurs pas expressément tenu compte de la vente de 1.512 litres de Riesling à des prix réduits et n'a pas déduit cette quantité de la quantité totale de cette sorte de vin mise à la base du redressement de recettes. Cependant, ce fait n'est pas de nature à affecter le bien-fondé dudit redressement, étant donné que le bureau d'imposition a fixé le chiffre d'affaires correspondant à cette sorte de vin sur base non pas d'un prix correspondant au prix officiel de 266 LUF par litre, mais du prix de 120 LUF par litre, de sorte que le défaut d'une prise en compte séparée des ventes à prix réduit se trouve contrebalancé par le prix global réduit mis en compte et qu'une ventilation entre ces deux sortes de ventes s'avère être superflue.

Finalement, il se dégage de l'examen du dossier de factures que les appelants ont accordé, sur base des prix officiels de la maison, des remises commerciales plus ou moins importantes à nombre de leurs clients et il convient de tenir compte de cet élément afin d'asseoir aussi correctement que possible les bases d'imposition même si sa prise en compte se fait nécessairement de manière forfaitaire. Ainsi, il y a lieu de tenir compte de ce fait à travers une réduction globale de 2% du chiffre d'affaires ajusté des ventes en détail, soit ( $8.847.159 - 87.195 = 8.759.964 \times 2\% =$ ) 175.200 LUF.

Sur base de l'ensemble de ces éléments, le chiffre d'affaires global à mettre à la base d'une taxation de recettes du chef des ventes de vins s'élève à ( $8.759.964 - 175.200 =$ ) 8.584.764 LUF. Par rapport aux ventes déclarées de 4.593.182 LUF, le redressement conforme à tous ces éléments doit ainsi être fixé à ( $8.584.764 - 4.593.182 =$ ) 3.991.582 LUF et non pas au montant de 4.253.977 LUF retenu par le bureau d'imposition.

Par voie de conséquence, l'appel est à déclarer partiellement fondé et le jugement entrepris du 17 octobre 2007 encourt la réformation en ce sens que, par réformation de la décision directoriale déférée du 29 septembre 2006, la majoration des recettes de 4.253.977 LUF du chef des ventes de vins de l'exercice 1996 retenue par le bureau d'imposition est à ramener à 3.991.582 LUF.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des frais et dépens des deux instances et de les imposer à raison de trois quarts aux appelants et d'un quart à l'Etat.

## **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 28 novembre 2007 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 17 octobre 2007, dit que la décision directoriale déférée du 29 septembre 2006 encourt la réformation en ce sens que la

majoration des recettes de 4.253.977 LUF du chef des ventes de vins de l'exercice 1996 retenue par le bureau d'imposition est à réduire à 3.991.582 LUF,

déclare l'appel non fondé pour le surplus,

renvoie l'affaire devant le directeur pour exécution,

fait masse des frais et dépens des deux instances et les impose à raison de trois quarts aux appelants et d'un quart à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 27 novembre 2008 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE